

Voces: RETENCION SOBRE EXPORTACIONES ~ COMERCIO EXTERIOR ~ DERECHOS DE EXPORTACION ~ EXPORTACION ~ RETENCION DEL IMPUESTO ~ CODIGO ADUANERO ~ CONSTITUCION NACIONAL ~ DERECHO CONSTITUCIONAL ~ COPARTICIPACION FEDERAL DE IMPUESTOS ~ TRIBUTADO ADUANERO ~ DOBLE IMPOSICION ~ RECAUDACION DE TRIBUTOS ~ CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD ~ INTERPRETACION CONSTITUCIONAL ~ DERECHOS DE IMPORTACION ~ IMPORTACION ~ FACULTADES DEL PODER LEGISLATIVO

Título: Retenciones "no" son coparticipables ¿un mito? Un análisis sobre la base de los arts. 4º, 75 inc. 2, la cláusula transitoria

Autor: Urristi, Ramiro

Publicado en: ADLA2008-C, 3151

Norma comentada: [L. 23.548 - ADLA 1988-A, 53.](#)

Cita Online: [AR/DOC/1666/2008](#)

Sumario: I. Preludio. II. Evolución histórica de los derechos de importación y exportación en la Constitución Nacional. III. Conclusiones parciales. IV. Cuestiones de interpretación constitucional. a) Caso Brown vs. Board of Education of Topeka (US SC); b) Caso Sejean, J. B. c/ Zaks de Sejean, A. M. (CS Argentina). V. Conclusiones parciales. VI. Breve referencia al sistema de coparticipación federal de impuestos. VII. Conclusiones finales.

I. Preludio

Los derechos de importación y exportación, vulgarmente denominados retenciones, son un fenómeno jurídico y político de gran trascendencia en la actualidad.

Su notoriedad tanto en la opinión pública como en los diferentes ámbitos institucionales, políticos, jurídicos, entre otros, ha generado defensores y detractores de su ratio essendi, siendo la opinión mayoritaria la que se ubica en esta última tesitura.

Mucho se ha alegado desde lo retórico (1) sobre la naturaleza y función de esta institución y en muchos casos, más que aclarar, se han sembrado constantes dudas sobre la ontología de la figura.

El presente estudio tiene por objeto poner de relieve la evolución histórica del instituto y su actual función. Pretendo demostrar que a la luz de la rama constitucional del derecho, deviene "aparente" la muralla que erige el artículo 4 de nuestra Carta Magna (2).

Dicho en otras palabras, procuraré sembrar una razonable duda cuya consecuencia será relativizar el dogma establecido doctrinariamente acerca de la imposibilidad de coparticipar los ingresos tributarios resultantes de la implementación de dicha figura.

II. Evolución histórica de los derechos de importación y exportación en la Constitución Nacional

Los derechos de importación y exportación han sido considerados de diversas maneras en los diferentes momentos de la evolución histórica institucional de nuestra Nación (en general se estila poner Nación con mayúscula al igual que Constitución Nacional).

Sin pretender esbozar un desarrollo amplio a nivel histórico, nombraré hitos importantes en la evolución institucional de la Nación y la concepción que en cada uno de ellos se ha hecho de los derechos de importación y exportación.

Resulta oportuno recordar que nuestra nación tomó como fuente directa para la conformación de su carta magna al constitucionalismo norteamericano y es de público conocimiento que la constitución nacional tomó numerosos aspectos de su homónima estadounidense, agiornándolos a la idiosincrasia local.

En ese contexto deviene útil citar al artículo 1, ap. 3 de la sección II de la Constitución originaria el cual establecía: "Los representantes y las contribuciones directas, se repartirán entre los diversos Estados que puedan entrar en esta unión según su población respectiva... Ningún Estado podrá, sin el consentimiento del congreso, imponer contribuciones ni derechos sobre la importación o la exportación, excepto los que fuesen absolutamente necesarios para ejecutar sus leyes de inspección..."

De la cita resulta claro que la imposición de derechos de importación y exportación no era una facultad que poseyera el estado federal (Estado también va siempre con mayúscula) en forma absoluta, sino más bien surge de ella una un sistema de regla y excepción, pudiendo los estados implementar derechos de exportación si para ello contaran con el consentimiento del Congreso.

Volviendo a nuestro territorio, propongo hacer una breve reseña del tratamiento que los antecedentes más relevantes han hecho de los derechos de importación y exportación, desde la época preconstitucional, para luego

hacer un análisis integral de los mismos.

- El proyecto Constitucional de la Comisión reformadora Ad Hoc de 1813⁽³⁾ : en el marco de las atribuciones del Congreso, el art. 1 del capítulo XIV rezaba "Señalar las cuotas y contingentes con que han de contribuir los Pueblos, imponer derechos, pagar las deudas y proveer a la defensa común del Estado. Pero todos los derechos han de imponerse en exacta proporción de la población y riquezas de cada una"⁽⁴⁾

- Proyecto Constitucional de 1813: Art. 88 "Al cuerpo legislativo corresponde señalar las cantidades que han de contribuir los pueblos, imponer derechos, pagar las deudas del estado y proveer a su defensa común; pero todas las contribuciones se harán en proporción a la población y riqueza de cada provincia y de los contribuyentes..."

- Constitución de 1819: Art. 33 (Atribuciones del Congreso): "Establecer derechos; y por un tiempo que no pase de dos años, imponer para las urgencias del Estado Contribuciones proporcionales iguales en todo el territorio"

- Constitución de 1826: Art. 46 "Establecer derechos de importación y exportación; y por un tiempo, que no pase de dos años, imponer para atender a las urgencias del Estado, contribuciones proporcionalmente iguales en todo el territorio.

- Proyecto de Alberdi (1852): Art. 8° "Los gastos de la Confederación serán sostenidos por un tesoro general creado con impuestos soportados por todas las provincias".

- Proyecto de la Confederación Argentina, Comisión de Negocios Constitucionales (1853): Art. 4° "El gobierno federal provee a los gastos de la nación con los fondos del tesoro nacional, formado de los productos de importación y exportación de las aduanas... de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General"⁽⁵⁾

- Reforma Constitucional de 1860: Art. 4° "El gobierno Federal provee a los gastos de la nación con los fondos del tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación hasta el año 1866..."

- Reforma Constitucional de 1866: Art. 4° "El gobierno Federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación... de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General".

Como podemos observar, en el transcurso de nuestra historia constitucional la cuestión relativa a los derechos de importación y exportación tuvo diferentes consideraciones conforme imperaban diversas posiciones políticas.

En los proyectos dados en el año 1813 se observa que no contemplan un sistema de división en la fuente y se prevé que los tributos sean recaudados por el estado central teniendo en cuenta parámetros equitativos para la imposición.

En el proyecto de constitución de 1826, dado bajo una forma de gobierno unitaria, ⁽⁶⁾ comienza a advertirse una división en la fuente de los recursos impositivos, centralizando los derechos de importación y exportación y dejando el resto de las imposiciones en cabeza de las provincias, pero reservándose el derecho de imposición de estos tributos por el término de dos años. Ello implicaba que, transcurrido ese bienio, la regla indicaba que las provincias iban a recaudar todos aquellos impuestos que no fuesen derechos de importación y exportación, lo cual, teniendo en cuenta que la forma de gobierno era unitaria, no es un dato menor.

En el arduo proceso de negociaciones previo a la sanción de la constitución de 1853, existieron diversas posiciones respecto a qué jurisdicción le correspondía percibir los derechos de importación y exportación.

Al respecto el informe de la Comisión de Asuntos Constitucionales expresaba que "Los ramos que forman el tesoro nacional se reducen casi exclusivamente a las contribuciones de origen aduanero y al producto de las tierras de propiedad nacional"⁽⁷⁾, asimismo, estableció que "las contribuciones directas que el gobierno federal puede gravar a la nación, no serán impuestas sino en aquellos casos en que la existencia independiente del pueblo esté en peligro..." resulta claro de las descripciones hechas hasta aquí que las concepciones sobre el sistema procuraban establecer un equilibrio en la percepción de los recursos tributarios, o sea, la regla de separación de fuentes solo podía obviarse con extremas excepciones.

En la sesión del 22 de abril de 1853 ⁽⁸⁾ el diputado Leiva ⁽⁹⁾ argumentó que con la sanción del art. 4° del proyecto de la comisión se quitaba a las provincias los derechos de importación y exportación, quedándoles solo las contribuciones directas para atender a los gastos ordinarios y ello era contradictorio con lo establecido en el artículo 19 del acuerdo de San Nicolás de los Arroyos ⁽¹⁰⁾ , extralimitándose de esa manera el congreso general en las atribuciones que tenía. En tal sentido, el diputado Leiva propuso la siguiente redacción del art. 4 "El

gobierno Federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del tesoro nacional formado con impuestos soportados por todas las provincias proporcionalmente"⁽¹¹⁾

A su cruce levantó la voz el legislador Grostiaga ⁽¹²⁾, quien sobre la cláusula en cuestión ⁽¹³⁾ explicó lo siguiente: respecto de los empréstitos y operaciones de crédito, estos son solo un recurso subsidiario; queda claro que las contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General es uno de los recursos que quedan para las provincias y es natural que no se eche mano de él sino en circunstancias muy excepcionales; la venta y locación de tierras eran por el momento un recurso quimérico por no haber compradores ni locadores; la renta de correos se consumía con los gastos del sostén de postas, por lo tanto; los derechos sobre importación y exportación de las aduanas eran pues lo único que quedaba al gobierno federal para hacer frente a las obligaciones que por la misma constitución se le imponía.

En su apoyo, el diputado Seguí ⁽¹⁴⁾, con románticas palabras concluyó "votaría a favor del artículo tal cual estaba redactado y que lo haría como argentino en nombre de la Nación... (y que) si al despojarse —a su provincia- de los derechos de exportación e importación hacía un sacrificio que sería recompensado con el engrandecimiento y prosperidad que la Constitución Nacional una vez planificada, derramaría a manos llenas en toda la extensión de su territorio.

De esa manera se aprobaba el art. 4 de la Constitución tal cual hoy lo conocemos ⁽¹⁵⁾.

El 30 de abril de 1860 la convención constituyente reunida en Buenos Aires comenzó a tratar la cuestión relativa a las aduanas ⁽¹⁶⁾ —art. 9º- desembocando nuevamente en el tema relativo a los derechos de importación y exportación dada su íntima conexidad.

En ese contexto, el convencional Elizalde expresó que los derechos de importación y exportación no podían ser nacionales, "la exportación es una verdadera contribución directa y toda contribución directa pertenece a los Estados..."

Dato relevante de esos días, en palabras del Diputado Mármol, era el referido a que "en virtud del pacto de San José de Flores, Buenos Aires no contribuiría a los gastos de la nación por 5 años -léase hasta 1865-, plazo que a solicitud de Sarmiento se extendió hasta el año 1866 ⁽¹⁷⁾.

Al respecto, Seguí, al comentar la reforma expresó que "la Provincia de Buenos Aires conviene en la nacionalización de los derechos de exportación por el término de cinco años y de allí en adelante quiere que se declaren renta provincial"

Ahora bien, habiendo surgido la guerra con el Paraguay, los recursos con los que contaba la nación hasta el plazo establecido en la reforma de 1860, resultaban de gran importancia para los años subsiguientes.

Periódicos de la época, en alusión a la voluntad de cumplir con la manda original de la constitución, consignaban frases como "Querer a la Nación de esta manera no es quererla"; el mismo Dalmacio Vélez Sarfield refirió "En cualquier tiempo la supresión de estos derechos sería muy inconveniente, en estas circunstancias sería un crimen".

Inmediatamente surgió en la opinión política de la época la idea de que era necesario contar con dichos ingresos tributarios en forma permanente. Al respecto se decía "¿Pero si después de esta guerra llegásemos a tener otra? ¿Si tuviésemos que crear otra escuadra para defender a la Nación? ¿Cómo podríamos hacerlo estándole vedado al Congreso de la Nación establecer derechos de exportación?"

Estas palabras y muchas otras frases rimbombantes de esos días provocaron que el Congreso llamara a una Convención reformadora con el objeto de enmendar únicamente los artículos 4 y 67 inc. 1⁽¹⁸⁾ de la Constitución de 1853-1860, la que se reunió en Santa Fe en el mes de septiembre de 1866.

El resultado de esta convención fue la reforma del art. 4, en el cual se quitó el límite temporal para la percepción de los derechos de exportación por parte del gobierno nacional, consignado hasta el año 1866, pasando a ser dichos tributos una renta de percepción permanente por parte del gobierno federal.

III. Conclusiones parciales

Observando dichos sucesos históricos desde los días en que vivimos, nos instruimos acerca de que no fue pacífica la determinación sobre a qué jurisdicción corresponde percibir los ingresos tributarios provenientes de los denominados derechos de importación y exportación.

Como vimos, hubo idas y venidas, celos, concesiones, todo lo cual nos ayuda a comprender que la Constitución "histórica" lejos de haber sido sancionada unánimemente respecto de la temática que analizamos, ha sido fruto de un largo camino de negociaciones, el cual, a su vez, se traduce como el origen de los cimientos de nuestro Estado Nación.

El breve epítome histórico consignado no encuentra mayores objeciones puesto que son datos objetivos de nuestro iter histórico, constatados en importantes documentos respaldatorios [\(19\)](#).

No obstante ello, como conclusión parcial que, a su vez, nos introduce en el siguiente punto, resulta de vital importancia detenernos y razonar lo siguiente: La realidad de esa época ¿es equivalente a la realidad de nuestro tiempo? En otras palabras, los notables argumentos que expresaran los convencionales constituyentes en la sanción y las diferentes reformas a la carta magna ¿tendrían el mismo peso hoy en día?

Como coetilla de este segmento encuentro de interés recordar que en aquella época la separación en la fuente del ingreso tributario era un sistema correctamente implementado, en el cual los ingresos por derechos de exportación e importación resultaban de real importancia para el tesoro nacional, puesto que éste no percibía ingresos en forma permanente provenientes de otras fuentes tributarias, las cuales estaban reservadas a las provincias.

A modo de ejemplo, un tributo como el impuesto a las ganancias no estaba ni siquiera en la imaginación de los actores que citamos como gestadores de nuestra carta magna.

En este contexto expresaré una inquietud a manera de pregunta, la cual intentaré responder al final del trabajo... Participando de la misma letra ¿dice lo mismo el art. 4 de la CN hoy que en 1866?

Una postura exegética u originalista nos diría sin hesitación "pues claro que sí"; una postura interpretacionista que procure basarse en la sensatez y el análisis, cuanto menos, nos invitaría detenernos y razonar acerca de todas las consideraciones que circundan la cuestión relativa a los derechos de importación y exportación, despertándonos el deseo de entender los móviles históricos y confrontarlos con la realidad, con el objeto de desentrañar su sentido en los días que vivimos.

IV. Cuestiones de interpretación constitucional [\(20\)](#)

Lo dicho en los párrafos que anteceden nos abre la puerta para entrar en la cuestión relativa a la interpretación constitucional.

Hacer un análisis extenso sobre las diferentes corrientes de interpretación constitucional excedería en mucho la temática que nos convoca, motivo por el cual solo propongo repasar lo siguiente: las corrientes que han polemizado por décadas en el constitucionalismo norteamericano, fuente de nuestra Constitución Nacional, han sido: la originalista o restrictivista, por un lado; y la interpretacionista o no interpretativista por otro.

Para los primeros, la fidelidad estricta a la intención original de los autores del texto constitucional proporciona la única base justificable para la interpretación de la Constitución. Es una posición eminentemente conservadora y a sus sostenedores se los llama "strict constructionists", o también "textualistas" o "preservacionistas".

Para los segundos, la intención original es una guía poco útil y difícil de desentrañar; la interpretación, por el contrario, debe derivarse de los "valores fundamentales" de la cultura estadounidense revelados por los intérpretes.

Propician la ruptura con el texto y la voluntad de los constituyentes; el juez debe manejarse con juicios de valor, con palabras cuyo sentido ahora es otro, con preceptos a veces opuestos a los del constituyente histórico.

Habiendo esbozado esa sucinta descripción, a continuación me adentraré a analizar dos antecedentes jurisprudenciales, uno de la Corte Suprema de Justicia de EE.UU. y otro de la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina, los cuales, a través de su doctrina, se han erigido como piezas fundamentales de los sistemas constitucionales de ambas naciones.

a) Caso Brown vs. Board of Education of Topeka (US SC).

El caso Brown es una transcendental pieza jurídica surgida en el año 1952 [\(21\)](#), cuya situación fáctica estaba enmarcada en la segregación por motivos raciales de alumnos de color a los que les fue denegada la admisión en escuelas a las que asistían chicos blancos, en la ciudad de Topeka, estado de Kansas [\(22\)](#).

El thema decidendum se centró en la interpretación de la enmienda XIV [\(23\)](#) de la Constitución Federal, thema ya elaborado por la Corte, y sobre el cual la doctrina legal imperante en esos días respecto de lo que cabía interpretar sobre dicha enmienda se traducían en la posición "separados pero iguales" [\(24\)](#).

En la época de la sanción de la enmienda, la realidad educativa de ese país indicaba que existían escuelas para blancos y escuelas para negros. Generalmente las instituciones a las que asistían los blancos eran privadas y las homónimas a las que asistía la gente de color eran públicas.

Asimismo, la educación de los negros era casi inexistente. Ello así, por cuanto los programas en esas escuelas eran rudimentarios, el ciclo lectivo duraba 3 meses por año y la asistencia no era obligatoria.

Esa realidad tuvo como consecuencia un gran porcentaje de analfabetismo de las personas con esas características.

Uno de los argumentos de la defensa de la parte demandada en relación con el sistema de segregación institucional consistió en que, en la actualidad (25), las instituciones educativas habían sido igualadas respecto de los edificios, programas, calificaciones y salarios de maestros, entre otros factores "tangibles".

Sin embargo, el fallo en comentario entendió respecto del argumento precitado: "...nuestra decisión no puede convertirse en una mera comparación de los factores tangibles en las escuelas negras y blancas implicadas en cada uno de los casos. En lugar de ello, debemos mirar el efecto mismo de la segregación en la educación pública".

A continuación, la corte expresó el argumento de peso para sentar las bases de la interpretación dinámica de la constitución, al referir (26) "... al aproximarnos al problema, no podemos volver el reloj a 1868 cuando la enmienda fue adoptada, o aun a 1896 cuando "Plessy v. Fergusson" fue dictado, debemos considerar la educación pública a la luz de su pleno desarrollo y su presente lugar en la vida americana a través de toda la Nación. Solamente de esta forma puede determinarse si la segregación en las escuelas públicas priva a estos demandantes de la igual protección ante la ley...", y más adelante agrega "... en estos días, es dudoso que se pueda razonablemente esperar que un niño triunfe en la vida si se le niega la oportunidad de la educación. Tal oportunidad, donde el Estado se ha comprometido a proveerla, es un derecho que debe estar disponible para todos en iguales términos..."

Surge de las citas transcritas del notable fallo de la Corte que no se trata de interpretar las cláusulas de la Constitución según la intención que tuvieron en cuenta sus redactores, sino de interpretarla para el tiempo presente, según los valores y principios que rigen los nuevos tiempos.

En ese contexto, la segregación impuesta por la ley infligía un sentimiento de inferioridad en los niños negros (27), que condicionaba el aprendizaje y su aptitud educativa. Lo decisivo era el impacto psicológico que ella producía, reconociendo así la importancia de los testimonios de los psicólogos sociales que los tribunales inferiores habían desechado.

Como argumento final del holding de la sentencia, la corte remataba "...en el terreno de la educación pública la doctrina 'separados pero iguales' no tiene lugar".

De esta manera, la Corte Suprema de Estados Unidos de Norteamérica, establecía nuevos lineamientos en la interpretación de la enmienda XIV, no solo cambiando la doctrina legal sobre ella sentada, sino también, y mucho más importante aún, creando un método de interpretación constitucional muy diferente al utilizado con anterioridad, cual es la interpretación dinámica de la constitución, a través del cual se refuerza notablemente una de las características más importantes de toda Carta Magna, cual es la vocación de perdurabilidad.

b) Caso Sejean, J. B. c/Zaks de Sejean, A. M. (CS Argentina) (28)

La Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina, en oportunidad de pronunciarse en relación a la antigua ley de Matrimonio Civil (Ley N° 2393), esbozó importantes conceptos respecto de la interpretación dinámica de la constitución.

En la estructura analítica de la sentencia, la CS desdobló el thema decidendum en dos ítem a dilucidar: 1) si la norma —art. 64 de la Ley N° 2393 (29) era constitucional o no, y 2) Si dicha circunstancia —la constitucionalidad de la norma— estaba sujeta a control judicial o no.

Para determinar que la norma legal no se adecuaba a los preceptos constitucionales, la CS expresó que la Constitución no enumera la totalidad de los derechos que ampara... el art. 33 de la norma reconoce la existencia de derechos implícitos, dentro de los cuales se halla, indudablemente, la dignidad humana... esta dignidad hace que las necesidades del hombre deban ser satisfechas con decoro, lo que en la faz jurídica implica que la ley las reconozca, siempre que no viole los límites del art. 19 de la Constitución (30). Asimismo, dijo que el disvalor de la norma contraría el principio de igualdad establecido en el art. 16 de la CN.

Respecto del segundo ítem del thema, la corte incluyó un memorable párrafo, con cita de antecedentes (31), el cual rezó: "...el control judicial de constitucionalidad no puede desentenderse de las transformaciones históricas y sociales. La realidad viviente de cada época perfecciona el espíritu de las instituciones de cada país o descubre nuevos aspectos no contemplados antes, sin que pueda oponérsele el concepto medio de una época en que la sociedad actuaba de distinta manera (Fallos, 211:162). Esta regla de hermenéutica no implica destruir las bases del orden interno preestablecido, sino defender la Constitución Nacional en el plano superior de

perdurabilidad y de la nación misma para cuyo gobierno pacífico ha sido instituida, puesto que su interpretación auténtica no puede olvidar los antecedentes que hicieron de ella una creación viva, impregnada de realidad Argentina, a fin de que dentro de su elasticidad y generalidad siga siendo el instrumento de la ordenación política y moral de la nación" (32)

Ante tal claridad retórica, huelga todo comentario que intente glosarse, no obstante lo cual, deviene importante poner de resalto que la Corte Suprema Argentina, siendo nuestra nación un país en el cual no se desarrolló el enfrentamiento entre originalistas e interpretacionistas, esbozaba de esta manera un holding digno de respeto y cargado de prudencia.

A modo de coletilla del comentario de este fallo, considero relevante citar que la Corte suprema en una reciente sentencia, reiteró la doctrina originada en Química Merk y pulida en Sejean, en el fallo Mazzeo Julio L. y otros, sentencia del 13 de julio de 2007 (33).

V. Conclusiones parciales

Las sentencias citadas en el punto anterior muestran la valiosa función que tiene el poder judicial a la hora de armonizar los preceptos constitucionales con la realidad de cada época.

Es precisamente la vocación de permanencia del instrumento jurídico constitucional lo que hace que no se devalúe permanentemente, y sería totalmente disfuncional intentar interpretar la letra de la constitución excluyendo los elementos que la circundan en cada momento del iter histórico.

En los últimos doscientos años la evolución de la sociedad, en todos sus planos, se ha dado a una velocidad nunca vista por la raza humana. Ante tal circunstancia debemos preguntarnos ¿Puede una constitución interpretarse de idéntica manera en el siglo XIX y en el siglo XXI?, asimismo ¿pueden los constituyentes del siglo XIX haber concebido una sociedad como la que tenemos hoy en día? Personalmente, considero que las respuestas de ambas cuestiones deben manifestarse de manera negativa.

VI. Breve referencia al sistema de coparticipación federal de impuestos

No es objeto del presente trabajo abordar en extenso la cuestión relativa al sistema de coparticipación de impuestos constitucionalizado en el año 1994.

En la constitución vigente hoy en día, dicho sistema se encuentra previsto por el inciso segundo del Art. 75, el cual establece que el régimen será regulado por una ley convenio entre la Nación y las Provincias (34), la cual deberá darse bajo los siguientes estándares inteligibles: a) criterios objetivos de reparto; b) dar prioridad a un grado equivalente de desarrollo; c) dar prioridad en la calidad de vida e igualdad de oportunidades.

En el primer párrafo del mencionado inciso se establece la regla que, en juego con el art. 121 CN, determina la distribución de competencias entre la nación y las provincias acerca de la percepción de recursos tributarios.

De éstas surge que es facultad concurrente imponer contribuciones indirectas y que es facultad de las provincias imponer contribuciones directas en forma permanente. Asimismo, puede la nación imponer contribuciones directas, siempre que sea por tiempo determinado, que dicha imposición sea equitativa en todo el territorio de la nación y que, además, la defensa, la seguridad común y el bienestar general lo exijan.

Del párrafo anterior surge que el sistema de separación de fuentes que ha sido adoptado por la constitución originaria ha sido desvirtuado y, si al respecto surgen algunas dudas de cómo fue que se llegó a plasmar constitucionalmente dicha desnaturalización, a continuación aportaré algunos datos históricos.

La Constitución de 1853-1860 poseía una clara regla de separación de fuentes en la percepción tributaria.

Con motivo de la crisis de 1890, el posterior gobierno de Carlos Pellegrini estableció impuestos indirectos al consumo en el orden nacional. El ministro Terry en su mensaje al Congreso justificó la medida en que si bien la constitución no establece en forma expresa esa facultad recaudatoria en manos del estado central, tampoco la prohíbe, debiendo interpretarse que si la nación y las provincias tienen la facultad concurrente de impulsar el desarrollo, también han de tener la facultad para recaudar impuestos para lograr ese fin (35).

De esta manera se originaba por vía infraconstitucional la facultad concurrente de recaudar impuestos indirectos, facultad que a su vez originó la realidad de la doble imposición tributaria (36) y que desde sus inicios fue convalidada por la Corte Suprema de la Nación (37).

La crisis económica mundial de 1930 reflejó sus efectos en nuestra nación provocando el primer quiebre institucional de la Argentina.

En dicho marco político y, en atención a la doble imposición originada mediante leyes nacionales de dudosa

constitucionalidad convalidadas por la CS, surgieron los denominados sistemas de coparticipación federal (38).

El 26 de setiembre de 1935 se sancionó la ley creadora del impuesto a los réditos (39), para el cual se preveía un carácter transitorio y estaba destinado a solventar necesidades de caja (40). Dicho tributo no solo no expiró en forma oportuna, sino que evolucionó al ser reemplazado por el impuesto a la ganancias, el cual, junto al IVA, son los tributos que aportan la mayor parte de los recursos tributarios coparticipables.

No obstante ello, la CS una vez más se pronunció de manera poco coherente con el espíritu del sistema fiscal constitucional, interpretando que la transitoriedad del tributo no estaba sujeta a plazo cierto, sino que la medida debía subsistir mientras persistiere la causa que le dio origen (41). De esa manera, la doble imposición fue aceptada como regla, siendo instrumentada a través de normas denominadas "leyes convenio"(42) .

Dichas leyes convenio han sido consideradas por notables juristas como inconstitucionales porque vulneraban el sistema de reparto establecido en la constitución (43).

Luego de ello, devino la reforma constitucional del año 1994, de la cual resultó la norma comentada al inicio del punto (Inc. 2 del Art. 75), jerarquizando con rango constitucional el sistema de Coparticipación Federal de Impuestos.

Conforme la cláusula transitoria sexta de la Constitución Nacional (44) , un nuevo régimen de coparticipación ha de sancionarse antes de la finalización de 1996, el cual debe estar dado en sujeción a lo establecido en el marco constitucional estipulado por el art. 75 inc. 2. (45)

Ahora bien, ¿cabe colegir que ante el incumplimiento de esa manda constitucional, ella ha dejado de tener vigencia?

Una respuesta razonable debe manifestarse en términos negativos.

Estas cláusulas solo se diferencian de las normas constitucionales generales en tanto que están sujetas a un plazo de caducidad en el tiempo. En relación a la cláusula sexta, esta dispone que lo normado en sus postulados "debe" ser cumplido antes de fines del año 1996.

En dicha inteligencia podría interpretarse que, no habiéndose cumplido con la manda dentro del mentado límite temporal, esta ha perdido valor o vigencia. Nada podría ser más descabellado considerando, sobre todo, que la inacción del legislador nacional, que en este caso configura una clara inconstitucionalidad por omisión, no puede erigirse como derogante de una cláusula constitucional. Por lo dicho deviene lógico considerar que la nombrada cláusula posee vigencia hasta tanto el nuevo régimen de coparticipación sea sancionado.

Lo dicho opera como una llave que abre la puerta para expresar una de las soluciones posibles al la problemática en cuestión.

Ello significa que el cumplimiento de la cláusula sexta, además de ser una valiosa oportunidad para ajusticiar el manipulado sistema de coparticipación impositiva vigente, es una inmejorable oportunidad para extender sobre la mesa de discusión sobre la coparticipación de los ingresos tributarios resultantes de la imposición de derechos de importación y exportación.

VII. Conclusiones finales

A lo largo del presente trabajo de investigación hemos explorado los diferentes matices que, como mínimo, deben ser tenidos en cuenta para tener una visión panorámica de la temática que hemos elegido estudiar.

Comenzamos refiriéndonos a los ribetes históricos que evidenciaron la pugna entre un país naciente y los gobiernos locales que se amalgamaron para su integración, los cuales vieron con recelo la cesión del cobro de tributos aduaneros por parte de un gobierno central, cesión que estuvo fundada en cuestiones de emergencia, auxilio y colaboración.

Luego de ello, incursionamos en el importantísimo capítulo que el derecho constitucional tiene, referido a la interpretación dinámica de la constitución.

Dicha modalidad interpretativa se traduce en, nada menos que el pilar sobre el cual se apoya el principio de perdurabilidad del más valioso instrumento jurídico de toda nación y, sin él, la evolución política, económica y social, paulatinamente tornaría letra muerta a las normas que los convencionales constituyentes acuerdan en plasmar en la letra de la carta magna.

A continuación, expusimos brevemente sobre el actual sistema de coparticipación y su origen basado en homologaciones judiciales de prácticas inconstitucionales (doble imposición).

En tal sentido, es hora de intentar integrar los diferentes ítem esbozados al efecto de intentar explicar porqué

no es una verdad absoluta que los derechos de exportación e importación no sean coparticipables.

En primer lugar, como hemos visto y reiterado, dichos tributos quedaron en manos del gobierno nacional luego de discutidas concesiones hechas por las provincias al momento en la etapa inicial de nuestra nación. Uno de los argumentos para que ello fuera así era el que expresaba que prácticamente no existían otros ingresos significativos del estado nacional para afrontar los gastos que la Constitución había puesto en su cabeza.

En esa época los recursos del estado respondían a una estructura notablemente diferente a la actual y, si bien muchas palabras se requerirían para detallar todas las diferencias que pudieran encontrarse, con solo nombrar los dos pilares más robustos de la actual estructura de ingresos tributarios en el orden Nacional, cuales son el impuesto a las ganancias y el impuesto al valor agregado (creados en el siglo XX), veremos que en nada se identifican el ordenamiento tributario del que se supo tener en el siglo XIX.

Asimismo, hoy en día tenemos un sistema de coparticipación federal por el cual, sobre determinados impuestos que la nación cobra, retiene un porcentaje y remite otro a las jurisdicciones provinciales en concepto de coparticipación de impuestos. A su vez, cada gobierno estadual hace lo propio respecto de los recursos tributarios por ellos percibidos.

En ese contexto, la pregunta lógica que debilitaría notablemente una postura absolutista sobre el art. 4 es la siguiente ¿Si el gobierno nacional coparticipa las retenciones, deja con ello de proveer a los gastos de la nación? Pareciera que proveería menos, pero nada evidencia que dejaría de hacerlo.

Agregando otro dato de gran relevancia, podemos nombrar que los ingresos tributarios de los derechos de exportación e importación fluctúan alrededor del 10 % de los ingresos tributarios totales del estado nacional (46), por lo cual parte de los argumentos de las convenciones constituyentes del siglo XIX han dejado de tener vida.

En esa inteligencia, a manera de ejemplo, corresponde mencionar que, estimativamente, un pueblo estándar de la Provincia de Buenos Aires aporta alrededor de 100 millones de dólares anuales en recursos tributarios resultantes de los derechos de exportación sobre productos agropecuarios. Un presupuesto municipal de una ciudad con esas características difícilmente supere los 20 millones de pesos, por lo cual no sería inusual encontrar intendentes que gestionen con un permanente sentimiento de impotencia (47).

Para un municipio, recibir parte de esos tributos sería como tocar el cielo con las manos, mientras que para el estado nacional, si bien en cifras nominales puede ser rimbombante lo que se recauda, en términos porcentuales estamos en presencia de un solo dígito.

Para concluir propongo expresar mis ideas a través de respuestas a diferentes interrogantes.

· ¿Dice lo mismo el Art. 4 de la Constitución en el siglo XIX que la constitución en el siglo XXI? Todo ordenamiento jurídico responde a los valores que la sociedad que aquel abriga posee. El derecho es valoración y es evidente que cuando la realidad social, política y económica de una nación cambia sustancialmente, no puede leerse un artículo constitucional pensando en antaño, por lo cual considero que la respuesta es negativa.

· ¿La reforma constitucional de 1994 que, a través del art. 75 inc. 2, saneó una práctica inconstitucional, tuvo en cuenta lo preceptuado en el art. 4 del mismo cuerpo normativo? El núcleo de coincidencias básicas acordado en términos políticos para la procedencia de la reforma impidió modificar artículos de la primera parte de la constitución, no obstante lo cual, es dable sospechar que ningún convencional constituyente haya considerado la posibilidad de que surjan contradicciones entre ambas normas.

· ¿El art. 4 de la Constitución Nacional impide que los recursos tributarios resultantes de los derechos de importación y exportación sean coparticipados? Interpretando la realidad imperante en tiempos presentes, especialmente considerando que dichos recursos tributarios ya no son la estrella de la recaudación como lo fueron en el siglo XIX y, poseyendo un sistema de coparticipación federal por el cual todos los actores del mismo se ven beneficiados un porcentual de la recaudación —léase, no obstante que el estado nacional coparticipe dichos recursos— siempre quedará una parte en su terruño, creo que no existe óbice constitucional para la procedencia de una práctica distributiva de esos ingresos, distribución reglamentada mediante ley convenio, claro está.

· ¿Es una verdad absoluta que las retenciones no pueden coparticiparse? Estamos en condiciones de concluir que si atendemos a todos y cada uno de los aspectos que hemos analizado, pierde sustento el argumento basado en la fría exégesis del art. 4 CN, por el cual se niega toda posibilidad de coparticipar esos recursos tributarios. Una cosa es que el estado deba proveer a los gastos de la nación con los derechos de exportación e importación (sumando hoy en día una variada gama de recursos tributarios de mayor significancia, los cuales se han erigido fácticamente como permanentes) y otra no idéntica que el estado nacional transfiera parte de esos ingresos a los gobiernos locales.

· ¿Hay que modificar la constitución para coparticipar los recursos tributarios resultantes de la imposición de derechos de exportación e importación? De todo lo dicho con anterioridad surge que, siendo el carácter de perdurabilidad de la Constitución Nacional uno de los más importantes de ese cuerpo normativo, más aún, siendo el que lo diferencia notablemente de las normas de jerarquía inferior a aquella, resulta de vital importancia leer la constitución con ojos del siglo XXI. En ese contexto, hemos demostrado que no es correcto afirmar que el art. 4 CN niega la posibilidad de coparticipar recursos provenientes de los derechos de importación y exportación y, bajo esa inteligencia, la discusión debe darse en un plano infraconstitucional [\(48\)](#).

En el país que tenemos hoy en día y en medio de notables obras retóricas por parte de la dirigencia, que explican al mundo la abundancia de recursos y el crecimiento sostenido, nada mal vendría que de semejante olla de bonanzas se derrame algo para el interior de la nación.

Si eso pasara, estaríamos en condiciones de "ver" que el nuestro es un país federal y no solo en condiciones de "decir" que nuestro país es federal.

En ese contexto, considero que no ha de existir mejor manera de defender los derechos de los representados por parte de sus representantes políticos, que la que se traduce en la defensa de los recursos que han de caer en sus jurisdicciones.

En caso contrario debemos preguntarnos ¿a quién representan esos actores políticos?

Reiterando palabras antes dichas, vuelvo a expresar que el cumplimiento de la cláusula transitoria sexta es la oportunidad para intentar corregir lo que Germán Bidart Campos bautizó como "unitarismo solapado".

De niño mi padre siempre me dijo "Si no hay independencia económica, no la hay de ningún tipo", tal vez dicho consejo exprese la clave para salir de este embrollo.

Se acerca el bicentenario de nuestro natalicio como Nación y debemos decidir: país federal o país unitario. Mientras nosotros dudamos, nuestra Constitución es clara:

Constitución Nacional, Artículo 1º- "La Nación Argentina adopta para su gobierno la forma representativa republicana federal, según la establece la presente Constitución".

(1) Y con ello no me refiero a opiniones doctrinarias o científicas, sino al bagaje de información que circula en los medios de comunicación a través de los diferentes actores de la vida política de nuestros tiempos.

(2) Artículo 4º- El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro Nacional, formado del producto de derechos de importación y exportación; del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional.

(3) Este fue un proyecto de constitución de carácter federal de las Provincias Unidas de América del Sud denominado "Artículos de Confederación y perpetua unión entre las provincias de Buenos Aires, Santa Fe, Corrientes, Paraguay, Banda Oriental del Uruguay, Córdoba, Tucumán, etc.", cuyo origen fue el constitucionalismo norteamericano.

(4) El proyecto constitucional final, al igual que el proyecto denominado "Federal" (ambos del año 1813) quedaron redactados en términos muy similares.

(5) Esta fue la fórmula aprobada en la convención constituyente del mismo año.

(6) Así lo había sancionado el congreso. En dicho proyecto se procuraba darle status constitucional a esa forma de gobierno en el art. 7.

(7) Recordemos que a partir de 1810 los recursos públicos estuvieron constituidos por: a) Las rentas aduaneras de la Aduana de Buenos Aires; b) las rentas aduaneras de las Provincias del Litoral (Entre Ríos y Santa Fe); c) La contribución directa (comercio etc., incluyendo la contribución territorial); d) los derechos de timbre, que funcionaban más como tasa que como impuesto; e) el impuesto sucesorio; f) los derechos de guías de hacienda; g) las patentes para algunas actividades; y h) algunos impuestos a consumos específicos. El recurso más importante fue sin duda el proveniente de las rentas aduaneras de la Aduana de Buenos Aires.

(8) La Rosa Ricardo E. "Coparticipación Federal de Impuestos: causa, origen, evolución y validez del sistema" Derecho Fiscal. Ediciones Contabilidad Moderna S.A.I.C. Tomo XXIX, pág. 98.

(9) Legislador por Santa Fe.

(10) El artículo 19 dispuso que para sufragar los gastos que demande la administración de los negocios nacionales, las provincias concurrirían proporcionalmente con el producto de sus aduanas exteriores hasta la instalación de sus autoridades constitucionales, a quienes exclusivamente competirá el establecimiento permanente de los impuestos nacionales.

- (11) Pensamiento que reportaba una notable identidad a las bases sentadas por Alberdi.
- (12) Representante de Santiago del Estero y miembro informante de la Comisión. Fuente Emilio RAVIGNANI ob. cit.
- (13) Recordemos que la cláusula en cuestión era el art. 4 del proyecto de la Comisión de Asuntos Constitucionales, el cual se identifica con el actual art. 4 de la Constitución Nacional.
- (14) Convencional por Santa Fe.
- (15) Para ampliar este tema puede consultarse la obra de GALETTI, Alfredo Historia Constitucional Argentina, tomos I y II. Editorial Platense. 1980.
- (16) Dado que en 1853, cuando se sancionó la Constitución no había una única aduana en el territorio nacional.
- (17) La Rosa, Ricardo E. Ob. Cit.... pág. 99.
- (18) Hoy 75 inc. 1.
- (19) Actas de convenciones constituyentes, textos constitucionales, etc.
- (20) Según Gil Dominguez, la interpretación jurídica es el proceso mediante el cual se atribuye a un texto normativo un significado o contenido. Conf., Gil Dominguez Andrés, "La soberanía del pueblo como fundamento de la interpretación constitucional", La Ley, 2005, pág. 15.
- (21) Al respecto cabe aclarar que la Corte Suprema se pronunció dos veces en el mismo iter procesal (ambos fallos fueron publicados en nuestro país en La Ley Online), la primera vez en 1952 y la segunda en 1954. Nosotros nos abocaremos al primero de los fallos, de donde surge la doctrina a aplicar, puesto que el segundo pronunciamiento estuvo dado para posibilitar el cumplimiento de la primera sentencia.
- (22) Coetáneamente 5 casos habían llegado a instancia de corte por el mismo hecho, los cuales provenían de Delaware, Virginia, Distrito de Columbia
- (23) La enmienda fue constitucionalizada el 9 de julio de 1868 en la parte pertinente decía: Ap. I "Todas las personas nacidas o naturalizadas en los Estados Unidos y sometidas a su jurisdicción son ciudadanos de los Estados Unidos y de los Estados en que residen. Ningún Estado podrá dictar ni dar efecto a cualquier ley que limite los privilegios o inmunidades de los ciudadanos de los Estados Unidos; tampoco podrá Estado alguno privar a cualquier persona de la vida, la libertad o la propiedad sin el debido proceso legal; ni negar a cualquier persona que se encuentre dentro de sus límites jurisdiccionales la protección de las leyes, igual para todos".
- (24) A través del fallo "Plessy v. Ferguson", 137 US 537, 1896.
- (25) Medios del siglo XX.
- (26) El extracto de su frase original es "we cannot turn back the clock to the 19th. century".
- (27) Comprobado a lo largo del proceso por peritos psicológicos.
- (28) Fallos 308:2268 (1986)
- (29) Recordemos que en esa época, quien se divorciaba no adquiría aptitud nupcial nuevamente, dado el marco que brindaba la ley de matrimonio civil vigente, solo lo hacían quienes enviudaban, generando de esa manera una desigualdad poco razonable.
- (30) "...Que no ofendan a la moral y las buenas costumbres, ni perjudiquen a un tercero..."
- (31) En especial el caso "Merck Química Argentina c/ Gobierno de la Nación" (Fallos, 211:162 y 193). Sentenciado por la CSJN el 9 de junio de 1948.
- (32) En el párrafo siguiente continúa iter argumental con un obiter dictum que reza "Cuestiones que no hieren la sensibilidad de una época pueden ofender profundamente la de las que siguen"
- (33) En ese cometido, corresponde recordar que nuestra Constitución fue definida como un legado de sacrificios y de glorias (Fallos: 205:614) que no puede decirse que hayan concluido con su sanción. La interpretación de la Constitución Nacional, así como los esfuerzos destinados a asegurar su vigencia, no pueden desentenderse de la realidad viviente de cada época (Fallos: 211:162) por desgarrante que ella haya sido. Mas esta regla no implica destruir las nobles bases que ella sienta, sino defenderlas en el orden superior de su perdurabilidad y el de la Nación misma, para cuyo gobierno ha sido instituida, sin que se puedan ignorar los avatares que la afectan de modo de hacer de ella una creación viva, impregnada de realidad argentina, sea esta realidad grata o ingrata.
- (34) Entendida como análoga a estas a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
- (35) La Rosa, Ricardo E. Ob. Cit...., pág. 100.
- (36) Contraria el principio de separación de fuentes, pilar originario de nuestro sistema fiscal federal.
- (37) Fallos 242:280; Fallos 251:180 y; Fallos 300:308.

- (38) Los cuales son contrarios al espíritu fundante de nuestro sistema constitucional.
- (39) Antecedente del actual impuesto a las ganancias.
- (40) Características que denotan la naturaleza tangente de dicho tributo.
- (41) Sentencias "Mattaldi Simón Ltda. c/ Provincia de Buenos Aires" (Fallos 149:260).
- (42) Leyes dictadas por el congreso de la nación, entre las cuales encontramos: Ley N° 12.139; Ley N° 12965; Ley N° 14.060; Ley N° 14.390; Ley N° 14.788; Ley N° 20.221, entre otras.
- (43) Entre ellos, Bidart Campos, Linares Quintana, Bielsa, a quienes cito de memoria, por ser pública y notoria su reiterada opinión sobre este tema.
- (44) Un régimen de coparticipación conforme a lo dispuesto en el inc. 2 del art. 75 y la reglamentación del organismo fiscal federal, serán establecidos antes de la finalización del año 1996; la distribución de competencias, servicios y funciones vigentes a la sanción de esta reforma, no podrá modificarse sin la aprobación de la provincia interesada; tampoco podrá modificarse en desmedro de las provincias la distribución de recursos vigente a la sanción de esta reforma y en ambos casos hasta el dictado del mencionado régimen de coparticipación
- (45) Recordemos que la ley convenio vigente en estos días es la Ley N° 23.548, la cual data de inicios del año 1998.
- (46) Porcentaje que expresó la señora Presidente en un discurso dado el día 6 de mayo de 2008, de público y notorio conocimiento, el cual, si volviera a las localidades donde se origina indudablemente tendríamos otro país.
- (47) Estos datos estimativos surgen de los sitios web de CARBAP (www.carbap.org) y del Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires (www.ec.gba.gov.ar).
- (48) O sea al momento de discutir la necesaria nueva ley convenio sobre la coparticipación de impuestos.